

对预缴税款税务处理 法律依据问题的探讨

邹剑雄(厦门大学经济学院, 福建 厦门 361005)

虽然现行税收实体法规对纳税人预缴税款有明确具体的规定,但对于纳税人不按照规定依法预缴税款应否征收滞纳金和处以罚款却没有明确的法律依据,有种观点认为,根据行政行为必须有明确法律依据才能执行的原则,不应当对其征收滞纳金和罚款。由于这个问题不仅涉及房地产企业预售收入所得税,还涉及到现行开征的大部分税种,直接关系到广大纳税人税款缴纳的义务以及滞纳金和罚款等法律责任,因此,笔者认为有必要对相关问题进行深入的分析。为便于分析问题,先从引发争论的房地产预售收入征收企业所得税的问题谈起。

同是对预售收入征税, 本质却截然不同

对内资房地产开发企业预售收入征收企业所得税的规定出自《国家税务总局关于房地产开发业务征收企业所得税问题的通知》(国税发[2006]31号),其核心内容是明确纳税人取得的房地产预售收入须先按预计计税毛利率分季(或月)计算出当期毛利额,扣除相关的期间费用、营业税金及附加,然后并入当期应纳税所得额统一计算缴纳企业所得税,待开发产品完工时再进行结算调整。这是企业所得税实体法对应税所得的确认进行具体规定,其实质并不是对预售收入进行所谓的“预征所得税”,只是对

税法与会计规定的差异所进行的纳税调整。纳税人如果没有对其预售收入依法进行确认应纳税所得,则必然对其当期的应税所得构成影响。至于纳税人是否会因此减少当期应缴所得税,则要视其是否实际造成少缴税款的事实进行区别对待。如果纳税人当期预售收入应确认的所得小于本期和前期可弥补的亏损,则不会造成少缴税款的结果,对此应按《征管法》第六十四条的规定作虚假申报处理;如果纳税人预售收入应确认的所得在弥补完本期和前期可弥补的亏损后仍有余额的,则会造成当期少缴税款的结果,对此应按《征管法》第三十二条的规定,依法追加滞纳金,并根据具体情况按照第六十三条或者第六十四条的规定进行处理。

此文的前身是《国家税务总局关于房地产开发有关企业所得税问题的通知》(国税发[2003]83号),两个文件对于预售收入征税规定的本质是基本一致的。

对外资房地产开发企业预售收入预征税款的规定出自《国家税务总局关于外商投资企业从事房地产开发经营征收所得税有关问题的通知》(国税发[1995]153号),其明确了直接对预售收入采取按核定的利润率单独预征所得税,并且是“按季”进行“预征”,类似于企业所得税“分季预缴”税款的方式,是真正意义上的“预征所得税”。但由于只是简单地仅就预售收入“预先核定征收”所得税,且不考虑当期是否有经营所得和前期是否有可弥补的亏损,因此,即使纳税人本期的经营业务发生亏损也不能盈亏相抵,同样地对前期的亏损也不能进行相应的弥补,即不论当期是否有应税所得,都必须单独就预售收入预缴所得税。由于外资企业的预售收入需要预缴税款,和内资企业有着根本的区别,由此而引起了纳税人如果没有依法预缴税款,税务机关能否依据现有的法规对其加收滞纳金和处以罚款等问题。

预缴税款的税务处理问题

目前,对纳税人应缴税款进行预征已是普遍应用的征收方式,所涉及的税种占了现开征税种的绝大部分,包括增值税、消费税、营业税、资源税、企业所得税、外商投资企业和外国企业

所得税、个人所得税及土地增值税等。为保证税款及时入库、减少滞纳金,各税种的实体法规均规定了纳税期限。由于滞纳金是税务机关对未按规定期限缴纳税款的纳税人或扣缴义务人按比例附加征收的金钱,是纳税人或扣缴义务人不履行纳税义务或扣缴义务时,税务机关对其采用课以财产上新的给付义务的办法,因此,滞纳金制度是保障各税种实体法有关纳税期限规定有效实施的有力手段之一。

1 现行税法对预缴税款加收滞纳金的规定

对未按期预缴税款是否加收滞纳金的问题,目前税收法规中仅《国家税务总局关于企业未按期预缴所得税加收滞纳金问题的批复》(国税函发[1995]593号,以下简称“593号文”)对内资企业所得税作了具体规定:根据旧《征管法》第二十条及《中华人民共和国企业所得税暂行条例》第十五条的规定,对纳税人未按规定期限预缴所得税的,应视同滞纳行为处理,除责令其限期缴纳税款外,同时按规定加收滞纳金。但此文件的合法性在实际工作中遭到质疑,即规范性文件能否作为行政处罚的依据?特别是在新《征管法》发布实施后,其法律地位更受到进一步的挑战。对此,笔者认为,593号文作为规范性文件虽然法律级次较

低,但作为国家税收行政主管部门的国家税务总局依照税收管理权限有权对有关预缴税款的税务处理问题做出解释性文件,而且有关具体规定与现行税收法规并不抵触,其合法性应是不容质疑的。

至于593号文件在新《征管法》发布实施后是否仍然有效,则涉及到新老《征管法》的衔接问题。在新《征管法》发布实施后,有一种观点认为旧《征管法》的法规如果没有修订则自动失效。对此,笔者认为,旧《征管法》的废止“属于默示的废止”,但又不能简单地理解为新《征管法》实施后旧《征管法》即完全废止,而应按照新法优于旧法的原则,理解为新《征管法》实施前颁布的税收法律与新《征管法》有不同规定的,适用新《征管法》的规定。因此,593号文中有关旧《征管法》第二十条涉及滞纳金的比例为千分之二规定的的内容,只需按照新《征管法》第三十二条相应规定的万分之五执行即可,并不影响该文件其他内容的有效性。

2 纳税人没有依法预缴其他税种税款的加收滞纳金的处理

虽然593号文明确了内资企业所得税预缴的滞纳金处理问题,但对其他税种税款的预缴是否加收滞纳金则没有针对性的补充文件进行具体规定,这也是引

起当前争议的原因之一。但笔者认为,税法没有具体规定并不等于没有法律依据,其法律依据可以从《征管法》中有关缴税和滞纳金的规定中去引证。

根据《征管法》第三十二条第二款规定:“纳税人未按照规定期限缴纳税款的,扣缴义务人未按照规定期限解缴税款的,税务机关除责令限期缴纳外,从滞纳税款之日起,按日加收滞纳税款万分之五的滞纳金。”这里对缴税并没有限定是“预缴”或“汇缴”,还是一般正常的缴税。因此需要明确的问题是:“预缴”税款是否属于“缴税”的范畴。由于目前税法没有对“预缴”明确定义,笔者认为可以从涉及预缴的各税种的法规条文规定归纳:对纳税人的应缴税款在纳税期限内采取提前预先分期缴纳,期末再进行汇算,多退少补的方式。虽然相对于一般的税款缴纳方式,“预缴”有其特殊性,但是不能因其特殊性而否定其一般性,因此,《征管法》第三十二条有关纳税人未按期缴税须加收滞纳金的规定应同样适用于预缴的各税种。

此外,虽然相对于纳税人的某一个完整纳税期限而言,在期中预缴的税款不一定是最终需要缴纳的税款,具有相对的不确定性,但是对于某一个预缴期而言,所预缴的税款又是可以计算确定的,因此,以预缴税款具有不

确定性作为免于加收滞纳金的理由是不成立的。

3 未按期预缴税款的处罚问题
在明确了预缴税款的性质和滞纳金问题后,对于纳税人未依法预缴税款的行为应如何进行处罚的问题就迎刃而解了。既然预缴税款是属于纳税人缴纳税款的一种方式,除对企业所得税季度预缴有关偷税认定的特定情况已经予以明确外,《征管法》中有关对纳税人未按期纳税进行处罚的规定,同样适用于未按期预缴其他税种税款的情况,但具体操作则需要结合实际进行判断。

需要完善的相关政策

虽然笔者认为加收滞纳金的規定应适用于预缴税款,但是目前有关滞纳金的制度尚需完善。

首先,是对预缴税款加收滞纳金的时限问题,由于预缴的税

款在纳税期满后需要汇算,因此对未按期预缴税款加收滞纳金的终止时间应定在汇算期满日,而不宜笼统规定在实际缴纳税款之日。至于纳税人在汇算期满后仍有未缴税款的,则该部分滞纳金应从汇算期满后重新算起。这样的操作也许过于繁琐,但是符合税法的精神,也较能维护纳税人的权利。

其次,是目前纳税人反映最多的预缴汇算退税的利息问题。按照税法规定,纳税人未按期预缴的税款税务机关需要加收滞纳金;而对纳税人多预缴的税款在汇算退税时却不退还占用其资金的利息,即多预缴不退利息,少预缴要收滞纳金,这对纳税人而言显然有失公平。根据公平对等的原则,笔者认为需对有关退税的规定进行完善,以便更好地促进纳税人自觉依法预缴税款。

【编者推荐】正当我国努力争取其他国家承认我国市场经济地位、避免中国出口产品在国外反倾销调查中因使用替代国所处的不利地位时,加拿大政府在全球范围内率先对中国出口产品采取反补贴措施,而且是反补贴措施与反倾销措施并举。这使中国取得市场经济地位后可能面临反补贴措施的担心变成了事实。加拿大对华产品反补贴,标志着中国出口产品面临的新时代的开始,无疑会导致连锁效应。同时,加拿大对华反补贴调查中的方法和结论,足以引起对我国现有的相关立法、补贴计划的反思,也要求我们强化对国外反补贴立法及措施的研究和认识。这是企业界、政府和学者共同面临的重大任务。本刊特约中国人民大学法学院副教授、法学博士韩立余老师,撰写了《加拿大对中国紧固件征收反倾销和反补贴税案及其警示》一文,将在本刊第五期“反倾销和反补贴案例点评”栏目刊出,敬请垂注!